

Audience publique du 14 juillet 2005

Recours formés par
la **société anonyme X.**, Luxembourg
contre
quatre bulletins d'impôt émis par le **bureau d'imposition
sociétés 2**
en matière d'impôts

JUGEMENT

I. Vu la requête, inscrite sous le numéro 18874 du rôle, déposée le 18 novembre 2004 au greffe du tribunal administratif par Maître Marie-Béatrice NOBLE, avocat à la Cour, assistée de Maître Catherine BAFLAST, avocat, les deux inscrites au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de la société anonyme X., établie et ayant son siège social à L-,,, représentée par son conseil d'administration actuellement en fonctions, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1996 émis à son égard le 11 octobre 2001 par le bureau d'imposition sociétés 2;

II. Vu la requête, inscrite sous le numéro 18875 du rôle, déposée le 18 novembre 2004 au greffe du tribunal administratif par Maître Marie-Béatrice NOBLE, assistée de Maître Catherine BAFLAST, au nom de la société anonyme X., préqualifiée, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1997 émis à son égard le 11 octobre 2001 par le bureau d'imposition sociétés 2;

III. Vu la requête, inscrite sous le numéro 18876 du rôle, déposée le 18 novembre 2004 au greffe du tribunal administratif par Maître Marie-Béatrice NOBLE, assistée de Maître Catherine BAFLAST, au nom de la société anonyme X., préqualifiée, tendant à la

réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1998 émis à son égard le 11 octobre 2001 par le bureau d'imposition sociétés 2;

IV. Vu la requête, inscrite sous le numéro 18877 du rôle, déposée le 18 novembre 2004 au greffe du tribunal administratif par Maître Marie-Béatrice NOBLE, assistée de Maître Catherine BAFLAST, au nom de la société anonyme X., préqualifiée, tendant à la réformation, sinon à l'annulation d'un bulletin de l'impôt sur le revenu des collectivités pour l'année 1999 émis à son égard le 22 novembre 2001 par le bureau d'imposition sociétés 2;

I.-IV. Vu les mémoires en réponse du délégué du gouvernement déposés au greffe du tribunal administratif le 18 février 2005;

Vu les pièces versées en cause et notamment les bulletins critiqués;

Où le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Bérangère POIRIER, en remplacement de Maître Marie-Béatrice NOBLE, et Monsieur le délégué du gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 20 avril 2005;

-

Au cours de l'année 1996, la société anonyme X., préqualifiée, fit construire à Luxembourg-Kirchberg un nouveau complexe cinématographique appelé « ... ». Dans le cadre de ce projet de construction, la société X. réalisa notamment des investissements dans des équipements de climatisation, d'insonorisation et d'éclairage.

Suite au dépôt par la société X. des déclarations pour l'impôt sur le revenu des collectivités et la bonification d'impôt pour investissement pour les années 1996 à 1999, le bureau d'imposition sociétés 2 de la section sociétés du service d'imposition de l'administration des Contributions, ci-après désigné par le « bureau d'imposition », l'informa, par lettre du 10 août 2001, de ce qui suit :

« Après vérification des déclarations fiscales remises par la société anonyme X. pour les années 1996, 1997, 1988 et 1999 le bureau d'imposition vous informe sur les redressements de la bonification d'impôt pour investissement à appliquer pour les années 1996 à 1999.

Les immobilisations énoncées ci-après représentent des éléments constitutifs du bâtiment ne donnant pas droit à une bonification d'impôt pour investissement (§ 2 de l'article 152 bis L.I.R.) et sont par conséquent à exclure des bases de calcul des bonifications d'impôt pour investissement des années 1996 à 1999.

Acquisitions 1996

<i>Portes</i>	<i>1.200.000,- flux</i>
<i>Renforcement entrée</i>	<i>352.000,- flux</i>
<i>Cloisons vitrées intérieur</i>	<i>10.000.000,- flux</i>
<i>Eclairage intérieur</i>	<i>6.500.000,- flux</i>
<i>Chauffage ventilation</i>	<i>55.700.000,- flux</i>
<i>Ascenseurs</i>	<i>2.000.000.- flux</i>

Acquisition 1997

Climatisation 15.210.840,- flux

Acquisitions 1998

Grethen sanitaires 2.212.189.- flux

Hoffmann sanitaires 452.263.- flux

Acquisitions 1999

Grethen sanitaires 133.725.- flux

Grethen sanitaires 125.163.- flux

Grethen sanitaires 27.138.- flux »

En date du 11 octobre 2001, le bureau d'imposition émit à l'égard de la société X. les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 1996 à 1998, lesquels comportèrent également la fixation de la bonification d'impôt pour investissement en excluant de la base de calcul les investissements visés dans la lettre précitée du 10 août 2001. En date du 22 novembre 2001, le bureau d'imposition émit le bulletin correspondant pour l'année 1999.

Par courrier de son expert-comptable du 18 décembre 2001, la société X. fit introduire une réclamation à l'encontre de ces quatre bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités des 11 octobre et 22 novembre 2001 en contestant plus précisément le refus par le bureau d'imposition d'accepter comme investissements éligibles au titre de la bonification d'impôt pour investissement pour l'année 1996 les postes cloisons vitrées intérieur (10.000.000.- LUF), éclairage intérieur (6.500.000.- LUF) et chauffage ventilation (55.700.000.- LUF), ainsi que pour l'année 1997 le poste climatisation (15.210.840.- LUF).

A défaut de décision de la part du directeur de l'administration des Contributions directes par rapport à cette réclamation, la société X. a fait introduire, par quatre requêtes séparées déposées le 18 novembre 2004 et inscrites sous les numéros 18874 à 18877 du rôle, un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre de chacun de ces quatre bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour les années 1996 à 1999.

Au vœu des dispositions combinées des articles 8 (3) 3. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif et des paragraphes 228 et 235 n° 5 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », un recours de pleine juridiction est prévu contre une décision portant fixation de la bonification d'impôt pour investissement véhiculée à travers un bulletin d'impôt sur le revenu des collectivités à défaut de décision du directeur de l'administration des Contributions directes face à une réclamation afférente portée devant lui, de sorte que le tribunal administratif est compétent pour connaître des quatre recours principaux en réformation.

L'article 97 (2) de ladite loi du 7 novembre 1996 disposant qu'aucun délai ne court à l'encontre d'une décision frappée de réclamation laquelle est restée sans réponse de la part du directeur pendant plus de six mois, les recours en réformation sont recevables en ce qu'ils sont dirigés contre les décisions prévues contenues dans les bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités déferés pour avoir été introduits par ailleurs dans les formes de la loi.

La société demanderesse sollicite d'abord la jonction des quatre recours inscrits sous les numéros 18874 à 18877 du rôle en se prévalant de ce que les causes de ces quatre recours seraient exactement identiques.

S'il est vrai que la qualification des investissements litigieux précités faits au cours des années 1996 et 1997 au regard de la bonification d'impôt pour investissement a des incidences différentes selon les années d'imposition en cause, en ce qu'elle conditionne directement le montant de l'investissement complémentaire et de l'investissement global des deux premières années d'imposition en cause et les valeurs comptables globales à la fin des exercices de référence pour les deux autres années d'imposition, il n'en reste pas moins que le tribunal est amené à se prononcer dans le cadre des quatre recours introduits exclusivement sur la question de la qualification de ces investissements, les autres éléments de fait et de droit en vue des nouvelles fixations éventuelles des bonifications d'impôt pour investissement pour les quatre années d'imposition en cause n'étant point litigieux. Il s'ensuit qu'il y a lieu, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, de joindre les quatre recours inscrits sous les numéros 18874 à 18877 du rôle pour y statuer par un seul et même jugement.

La société demanderesse expose que le complexe ... constituerait un nouveau concept cinématographique tendant à l'amélioration du confort des usagers et à l'intégration des derniers développements technologiques en matière de projection cinématographique, tels le son *THX* et le « *Dolby surround* ». Elle relève que le bâtiment du complexe ... serait conçu à la façon d'un hangar pour présenter le maximum de flexibilité dans l'utilisation en permettant d'ajouter ou de modifier des installations d'exploitation et de mettre des espaces à la disposition d'autres exploitations commerciales.

La société demanderesse fait valoir que l'esprit à la base des législations successives en matière d'aide à l'investissement aurait toujours été de favoriser les investissements productifs en matériaux et outillages. Elle se réfère à la notion de bâtiment telle que définie par le paragraphe 50 (1) de la loi modifiée du 16 octobre 1934 sur l'évaluation des biens et valeurs (*Bewertungsgesetz*), en abrégé « *BewG* », qui serait applicable à défaut de définition autonome dans le cadre de l'impôt sur le revenu, et en déduit que la notion de bâtiment ne vise que les constructions solidement reliées au sol, dont l'objet est la protection d'hommes, d'animaux ou de choses, qui sont stables et durables et dont les éléments ne peuvent être séparés sans détérioration ou sans modification de leur essence, de manière que toutes autres installations dont l'objet dépasse le simple rôle de protection et qui servent à des besoins spécifiques de l'entreprise seraient des installations d'exploitation même si elles sont solidement reliées au bâtiment.

Elle affirme que les investissements conséquents dans le complexe ..., dont ceux en cause, auraient permis de créer un environnement cinématographique de qualité et d'accroître l'attrait du complexe, fait qui serait documenté par l'augmentation du nombre des visiteurs et du chiffre d'affaires à partir de sa mise en exploitation.

En ce qui concerne plus particulièrement l'installation de climatisation, la société demanderesse expose qu'il s'agirait d'une climatisation à absorption, que cette technologie serait particulière à ce type d'exploitation au vu des critères techniques liés aux conditions d'écoute dans les salles, auxquels une climatisation classique ne pourrait répondre, et que, dans l'intérêt du meilleur confort, la climatisation serait reliée au système de caisse pour faire varier le volume d'air frais en fonction des places vendues dans une salle. Elle ajoute que le système consiste à acheter la chaleur auprès de Luxénergie en vue de la transformer et de produire par son installation de climatisation à absorption de l'air froid à la fois pour la conservation de ses installations techniques et pour la climatisation des salles. La société

demanderesse souligne encore que l'installation technique de climatisation serait un élément détachable du support, au motif qu'elle pourrait être enlevée du complexe ... sans détériorations ou modifications et utilisé dans un autre bâtiment, l'appareil de climatisation pouvant plus particulièrement être prélevé via une ouverture dans la toiture et l'installation de ventilation ayant été posée en apparent. Elle signale encore que le complexe ... ne serait pas équipé d'une installation de chauffage classique.

Quant aux installations d'insonorisation, la société demanderesse fait valoir que la qualité acoustique des salles de projection et le décor intérieur du complexe ... seraient des éléments essentiels du succès de ce projet et que les installations d'insonorisation seraient destinées à l'absorption du son émis selon les nouvelles normes (*THX* et « *Dolby surround* »), plus pénétrant que le son émis selon les anciens standards, afin d'empêcher la propagation du son d'une salle vers une autre ou vers les autres commerces, une telle isolation étant requise pour pouvoir se prévaloir du label de qualité acoustique *THX*.

Relativement aux aménagements d'éclairage, la société demanderesse argue qu'ils seraient spécifiques au concept du complexe ..., étant donné que toute l'installation d'éclairage ne serait pas intégrée aux murs mais fixée en apparent sur les murs et qu'en raison de sa conception flexible, elle pourrait être continuellement adaptée aux besoins commerciaux en cas de changement d'exploitation ou d'événements spéciaux.

Sur base de ces éléments, la société demanderesse conclut qu'au vu de leurs caractéristiques respectives, ces trois espèces d'installations ne pourraient pas être considérées comme parties du bâtiment, mais devraient être qualifiées d'installations d'exploitation rentrant dans la base de calcul de la bonification d'impôt pour investissement.

Il se dégage des éléments du dossier et plus particulièrement de la réclamation du 18 décembre 2001 que les investissements dont la qualification est litigieuse sont, au titre de la bonification d'impôt pour investissement pour l'année 1996, les postes cloisons vitrées intérieur (10.000.000.- LUF), éclairage intérieur (6.500.000.- LUF) et chauffage ventilation (55.700.000.- LUF), ainsi que pour l'année 1997 le poste climatisation (15.210.840.- LUF).

L'article 152bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, en abrégé « LIR », dispose dans son paragraphe 2 qu'*« il est accordé une bonification d'impôt sur le revenu de 12 pour cent de l'investissement complémentaire en biens amortissables corporels autres que les bâtiments, le cheptel agricole et les gisements minéraux et fossiles effectués au cours de l'exercice d'exploitation »*. Au vœu du paragraphe 7 du même article, *« indépendamment de la bonification prévue au paragraphe 2, il est accordé une bonification d'impôt sur le revenu en raison des investissements ci-après effectués au cours de l'exercice d'exploitation: 1. les investissements en biens amortissables corporels autres que les bâtiments, cheptel vif agricole et les gisements minéraux et fossiles;... »*.

Si la bonification d'impôt comporte ainsi deux branches, en l'occurrence l'une ayant trait à l'investissement complémentaire et l'autre à l'investissement global, leurs bases de calcul respectives, quoique régies par des paragraphes distincts dans l'article 152bis LIR, sont dans leur résultat largement convergentes en ce qui concerne plus particulièrement la catégorie des biens amortissables corporels autres que les bâtiments entrant en ligne de compte dans les mêmes conditions pour les deux modes de calcul.

La loi concernant l'impôt sur le revenu ne comportant pas de définition autonome du bâtiment, il y a lieu de se référer à la loi sur l'évaluation des biens et valeurs qui, en vertu de son paragraphe 1^{er} disposant que *« die allgemeinen Bewertungsvorschriften (§ 2-17) gelten*

für die Steuern des Staates, der Gemeinden und der Gemeindeverbände, soweit nicht aus den Steuergesetzen oder aus dem 2. Teil dieses Gesetzes etwas anderes ergibt », a vocation subsidiaire à s'appliquer en la matière.

Aux termes du paragraphe 50 BewG, la notion de « *Grundvermögen* » englobe le sol, les constructions reliées au sol, dont notamment les bâtiments, ainsi que les accessoires (« *zum Grundvermögen gehört der Grund und Boden einschließlich der Bestandteile (insbesondere Gebäude) und des Zubehörs* »). Elle ne s'étend par contre pas aux machines et autres installations de toute nature qui font partie des instruments d'exploitation même si elles constituent des éléments substantiels du bâtiment. Aussi la jurisprudence allemande invoquée par la société demanderesse admet-elle qu'il y a lieu de ranger parmi les installations d'exploitation toutes celles servant immédiatement à l'exploitation de l'entreprise (Bundesfinanzhof 14.8.1958, BStBl. III, p. 400). La même jurisprudence précise encore que pour distinguer les bâtiments des installations d'exploitation, il y a lieu de déterminer si les éléments en question servent à l'utilisation du bâtiment indépendamment de l'exploitation en cause, ou bien s'ils présentent un lien particulier avec celle-ci.

Sur base de ces principes, il est conclu que « *font partie du bâtiment les installations qu'un bâtiment doit normalement comprendre pour remplir son rôle de protection d'hommes, d'animaux ou de choses telles que les installations normales de chauffage central, d'adduction d'eau, de gaz et d'électricité et de tout-à-l'égout, à l'exclusion des installations servant à des besoins spéciaux découlant de l'utilisation aux fins particulières de l'entreprise poursuivie dans le bâtiment* » (ETUDES FISCALES n^{os} 36/37/38, Léon KUNSCH, *Le transfert de réserves occultes*, p. 24).

Quant à l'installation de climatisation, il y a lieu de constater que celle litigieuse en l'espèce ne représente pas une installation de chauffage dont un bâtiment est normalement équipé en vue de pourvoir à sa fonction de protection des hommes, mais d'une installation de climatisation présentant certaines spécificités, telles le système par absorption et sa régulation en fonction de l'occupation des salles et la climatisation de certains locaux techniques, requises pour l'utilisation dans un complexe cinématographique et que ses éléments essentiels sont facilement démontables, de manière qu'elle doit être considérée comme étant liée spécifiquement à l'exploitation d'un complexe cinématographique et non pas à une quelconque utilisation du bâtiment. Par voie de conséquence, l'installation de climatisation litigieuse est à considérer non pas comme partie du bâtiment, mais comme installation d'exploitation.

Quant aux systèmes d'isolation, il y a lieu de relever d'abord que seul le poste des « *cloisons vitrées intérieur* » à hauteur de 10.000.000.- LUF n'a pas été accepté comme base pour le calcul de la bonification d'impôt, tandis que les postes des isolations acoustiques et des parois *THX* ont été acceptés par le bureau d'imposition en tant qu'installations d'exploitation. Or, il ressort des éléments du dossier soumis au tribunal que ces « *cloisons vitrées* » constituent la fermeture des ouvertures laissées dans les murs entre les différentes parties de l'immeuble, qu'elles servent soit à compartimenter les différentes parties du complexe, soit à délimiter certains espaces commerciaux et qu'elles sont constituées de carreaux avec des châssis métalliques agencés partiellement comme portes intérieures. Même en admettant que ces cloisons vitrées répondent à des critères plus élevés d'isolation acoustique, elles ne peuvent pas être considérées comme se trouvant en relation particulière avec l'exploitation d'un complexe cinématographique, mais constituent un élément pouvant répondre aux besoins d'un nombre varié d'utilisations, de manière à faire partie du bâtiment.

L'installation d'éclairage en cause accuse les caractéristiques que les câblages ne sont pas encastrés dans les murs mais posés en majeure partie en apparent à l'aide d'un système de rails métalliques suspendus et que l'illumination peut être variée par le déplacement ou l'ajout de luminaires, tels des spots, en fonction de besoins variables sans autres modifications au système électrique à part la simple connexion du luminaire. Un tel système, ainsi que la société demanderesse l'expose à juste titre, est adapté à un immeuble dont l'exploitation commerciale efficace entraîne des besoins d'illumination variables en fonction des modifications des commerces installés et des actions commerciales temporaires, caractéristique à laquelle le complexe ..., abritant à la fois l'activité cinématographique, d'autres commerces gastronomiques et de divertissement et des espaces libres pour des actions publicitaires, répond au vu de son concept architectural et commercial. Il s'ensuit que l'installation d'éclairage fait en l'espèce partie des instruments d'exploitation même si une installation électrique normale constitue en principe un des éléments substantiels du bâtiment.

Il découle de l'ensemble des développements qui précèdent que le recours est partiellement fondé et que les quatre décisions portant fixation des bonifications d'impôt pour investissement pour les années 1996 à 1999, véhiculées à travers les quatre bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour ces mêmes années des 11 octobre et 22 novembre 2001, encourent la réformation en ce sens que les postes éclairage intérieur (6.500.000.- LUF) et chauffage ventilation (55.700.000.- LUF) pour l'année 1996, ainsi que le poste climatisation (15.210.840.- LUF) pour l'année 1997 constituent des installations d'exploitation et partant des biens amortissables corporels autres que les bâtiments au sens de l'article 152bis LIR, mais est à rejeter comme n'étant pas fondé en ce qui concerne le poste cloisons vitrées intérieur (10.000.000.- LUF).

La demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par la société demanderesse dans chacune des quatre requêtes introductives est à rejeter, les conditions légales afférentes ne se trouvant pas réunies en l'espèce.

Au vu de la solution au fond et plus particulièrement du fait que la société demanderesse a obtenu gain de cause sur la partie prépondérante de la valeur des investissements en cause, il y a lieu de faire masse des frais et de les imposer à raison de trois quarts à l'Etat et d'un quart à la société demanderesse.

PAR CES MOTIFS

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties,
joint les quatre recours introduits sous les numéros 18874 à 18877 du rôle,
reçoit les recours principaux en réformation en la forme,
au fond, les déclare partiellement justifiés,

partant, par réformation des quatre décisions portant fixation des bonifications d'impôt pour investissement pour les années 1996 à 1999, véhiculées à travers les quatre bulletins de l'impôt sur le revenu des collectivités pour ces mêmes années des 11 octobre et 22 novembre 2001, dit que les postes éclairage intérieur (6.500.000.- LUF) et chauffage ventilation

(55.700.000.- LUF) pour l'année 1996, ainsi que le poste climatisation (15.210.840.- LUF) pour l'année 1997 constituent des installations d'exploitation et partant des biens amortissables corporels autres que les bâtiments au sens de l'article 152bis LIR,

rejette le recours comme n'étant pas fondé pour le surplus,

renvoie les affaires devant le directeur de l'administration des Contributions directes en vue de leur transmission au bureau d'imposition compétent,

rejette la demande en allocation d'une indemnité de procédure formulée par la société demanderesse,

fait masse des frais et les impose à raison de trois quarts à l'Etat et d'un quart à la société demanderesse.

Ainsi jugé par:

M. CAMPILL, vice-président,

M. SCHROEDER, premier juge,

Mme GILLARDIN, juge,

et lu à l'audience publique du 14 juillet 2005 par le vice-président en présence de M. LEGILLE, greffier.

LEGILLE

CAMPILL